



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.907580/2017-41
ACÓRDÃO	3401-014.987 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	J3 INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE PESCADOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO INDIVIDUALIZADA PELA FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Os arts. 17 e 42 do Decreto nº 70.235/72 não impõem à Fiscalização o dever de contestar individualmente cada parcela do crédito pleiteado. O silêncio sobre itens específicos não configura aceitação tácita, especialmente quando o conjunto documental é considerado imprestável para comprovar a certeza e a liquidez do crédito.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI Nº 10.276/2001. CONTROLE DE ESTOQUES. AUSÊNCIA. MÉTODO PEPS. GLOSA MANTIDA.

A apuração do crédito presumido exige a demonstração dos insumos efetivamente consumidos, mediante controle de estoques e aplicação da fórmula prevista na legislação. Planilhas que não identificam entradas, saídas, datas, notas fiscais, quantidades, valores unitários e saldos mensais não comprovam o crédito.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO. QUESTÃO PREJUDICADA.

A ausência de controle adequado dos estoques impede o reconhecimento de qualquer parcela do crédito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Flavia Sales Campos Vale (substituto[a] integral), Laercio Cruz Uliana Junior, Laura Baptista Borges e Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por J3 Indústria, Comércio, Importação e Exportação de Pescados Ltda. contra o Acórdão nº 108-042.231, da 27ª Turma da DRJ/SP08, que, por unanimidade, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o direito creditório.

O litígio tem origem no PER nº 19798.04595.230517.1.1.01-8261 e nas compensações vinculadas, no valor de R\$ 1.055.011,44, referentes a saldo credor de IPI (crédito presumido sob a sistemática alternativa da Lei nº 10.276/2001) do 2º trimestre de 2016. Por meio de despacho decisório, a unidade de origem reconheceu apenas R\$ 31.731,77, glosando o crédito presumido, que representava 98,6% do total apurado, com a consequente homologação parcial das compensações.

A glosa consistiu no seguinte:

- i. impossibilidade de aferir a certeza e liquidez do crédito, ante a ausência de controle efetivo de estoques (estoques inicial e final zerados no Demonstrativo de Apuração Crédito Presumido - DCP, planilhas reputadas imprestáveis e divergentes entre si, com o DCP e com respostas anteriores), recusa ao método PEPS e inconsistências no DCP (NF nº 36 não computada, ausência de exclusão de receita de revenda da ROB na Ficha 06A); e
- ii. vedação legal à inclusão, na base de cálculo, de aquisições de pessoas físicas e cooperativas, não contribuintes do PIS e da COFINS, por força do art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.276/2001.

A DRJ manteve integralmente a glosa, afastou a alegação de preclusão (princípios da verdade material e da oficialidade) e, quanto às pessoas físicas, consignou que a matéria não está pacificada no CARF, distinguindo o REsp nº 993.164/MG (específico da Lei nº 9.363/96) da sistemática da Lei nº 10.276/2001.

O acórdão foi assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. APURAÇÃO PELA SISTEMÁTICA DA LEI Nº 10.276, DE 2001. CUSTO DOS INSUMOS UTILIZADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS EXPORTADOS.

Para o cálculo do crédito presumido na forma da Lei nº 10.276/2001, a empresa produtora e exportadora deve manter sistema de controle permanente de estoques, no qual a avaliação dos bens será efetuada pelo método da média ponderada móvel ou pelo método PEPS. Se não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, deverá apurar a quantidade de MP, PI, ME e combustíveis utilizados no processo industrial somando a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo do total a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas no processo industrial e as transferências.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. APURAÇÃO PELA SISTEMÁTICA DA LEI Nº 10.276, DE 2001. AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS FÍSICAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

De acordo com o § 1º do art. 1º da Lei nº 10.276, de 2001, a base de cálculo do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS e para a COFINS, deve considerar apenas as aquisições de produtos sobre as quais incidiram as referidas contribuições. Tendo em vista que nas aquisições de pessoas físicas não incidem tais contribuições, elas não podem ser incluídas na base de cálculo do benefício fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

A Recorrente interpôs, assim, seu Recurso Voluntário, estruturado nos seguintes tópicos:

- MATÉRIA PRECLUSA;
- GLOSA DAS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS;
- CONTROLE DE ESTOQUES; e
- INCONSISTÊNCIAS DO DCP.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual merece ser conhecido.

1 – MATÉRIA PRECLUSA.

A Recorrente sustenta que, durante a Fiscalização, apresentou planilha segregando os diversos itens que compõem o crédito presumido, como aquisições de pessoas físicas, de pessoas jurídicas, de energia elétrica, de combustível e de serviços de industrialização, e que o teria feito justamente para permitir à Fiscalização aceitar uns itens e glosar outros.

Como a autoridade não teria contestado cada um desses itens isoladamente no tocante às aquisições, conclui que se operou a preclusão da matéria, nos termos dos arts. 17 e 42 do Decreto nº 70.235/72. A premissa, em última análise, é a de que o silêncio do Fisco sobre parcelas individuais equivaleria a aceitação tácita, capaz de blindar essas parcelas contra nova verificação.

A tese não prospera.

Antes de tudo, os dispositivos invocados operam em desfavor da própria Recorrente, e não a seu favor.

O art. 17 estabelece que se considera não impugnada a matéria que o sujeito passivo deixou de contestar expressamente, assim, é regra de preclusão dirigida ao contribuinte omissor, jamais ao Fisco. O art. 42, por seu turno, cuida da definitividade das decisões administrativas e nada dispõe sobre suposto ônus da autoridade de rebater, ponto a ponto, planilhas elaboradas pelo interessado. Não há, em nenhum dos dois, o dever de impugnação analítica que a Recorrente lhes pretende atribuir.

Mais relevante, porém, é a estrutura do ônus probatório no processo de ressarcimento, que a tese da Recorrente inverte.

Cabe a quem postula o crédito demonstrar sua certeza e liquidez, de modo que o silêncio da Fiscalização sobre itens isolados não pode ser lido como concordância. E não houve, no caso, silêncio por concordância, já que a autoridade reputou as planilhas globalmente imprestáveis para aferir a apuração do crédito, porque não constituíam controle de estoques e divergiam entre si, do DCP e de respostas anteriores no curso da fiscalização.

Se o conjunto documental é inservível, carece de sentido exigir que o Fisco se pronuncie sobre a fidedignidade de cada linha de um documento que, como um todo, não permite verificação alguma. A ausência de impugnação item a item, portanto, não convalida o crédito nem gera preclusão em benefício do contribuinte. A isso soma-se a natureza do processo

administrativo fiscal, regido pelos princípios da oficialidade, da verdade material e da indisponibilidade do interesse público, que limitam a preclusão em favor do particular e impedem que ela seja manejada para obstar a apreciação da legitimidade do crédito.

Nego provimento.

2 – CONTROLE DE ESTOQUES.

Inverto a ordem dos tópicos do recurso porque este fundamento, sozinho, basta para negar o crédito e prejudica o exame da questão relativa às pessoas físicas.

A defesa da Recorrente quanto ao controle de estoques se articula em várias frentes. Alega que os estoques inicial e final não foram incluídos nos cálculos por força do princípio do conservadorismo, ressaltando que tal exclusão sequer lhe favoreceria, pois não acarretaria apuração de valor maior. Sustenta que, ainda assim, os valores de estoque foram apresentados à Fiscalização em duas oportunidades, primeiro com a composição dos estoques no início de 2015 e no final de 2016 e os estoques trimestrais sintetizados, depois com a composição dos estoques iniciais e finais no formato do Livro Registro de Inventário e planilhas trimestrais de aquisições, compras, CMV e estoque final, informações que reputa adequadas à fórmula do programa DCP, "já que ele opera com um único valor".

Quanto ao método PEPS, afirma sua impraticabilidade numa empresa de alta rotatividade como as exportadoras de pescado, e lê no art. 14 da IN RFB nº 1.159/2011, ante a conjunção alternativa "ou", uma mera faculdade. No Recurso, acrescenta que a auditora não teria solicitado a inclusão dos estoques depois de recebê-los, que a exigência dos dados do IBAMA foi formalidade desnecessária e que a exigência do PEPS é irrelevante.

Ocorre que na sistemática da Lei nº 10.276/2001, regulamentada pela IN RFB nº 1.159/2011 em seus arts. 13 a 15, a base de cálculo do crédito é o custo dos insumos efetivamente consumidos na produção, e não o custo das aquisições do período.

Quem, como a Recorrente, não mantém sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração comercial deve apurar mês a mês a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e combustíveis consumidos, pela fórmula legal que soma o estoque inicial às aquisições e subtrai o estoque final, as saídas não aplicadas à produção e as transferências, avaliando os bens pelo método PEPS. Os valores de estoque não são, assim, informação acessória que o contribuinte possa dispensar a seu critério, mas sim elemento intrínseco do próprio mecanismo de cálculo.

À luz disso, as alegações da Recorrente não procedem.

O princípio do conservadorismo não se aplica ao caso. Trata-se de critério contábil de mensuração utilizado diante de alternativas igualmente válidas, sem relação com a obrigação de incluir os estoques na fórmula legal. A omissão desses valores não constitui escolha contábil, mas descumprimento de requisito necessário à apuração do crédito.

Também não basta afirmar que os estoques foram apresentados em duas ocasiões. Conforme a Informação Fiscal de e-fls. 136/140, a Fiscalização examinou os documentos e concluiu que eles não constituíam controle de estoques. As planilhas não relacionavam entradas e saídas às respectivas datas e notas fiscais, não indicavam quantidades e valores unitários, não permitiam apurar os saldos mensais e divergiam das aquisições informadas no DCP e em respostas anteriores. A Recorrente não enfrentou essas falhas de forma específica, limitando-se a reiterar que os dados seriam suficientes para o preenchimento do DCP. A afirmação de que o programa opera com um único valor tampouco afasta a obrigação de apurar o consumo mensal conforme a fórmula legal.

A recusa à utilização do PEPS também não encontra fundamento. Os arts. 14 e 15, § 2º, da IN RFB nº 1.159/2011 determinam sua aplicação quando o contribuinte não mantém sistema de controle permanente de estoques. A alternativa entre a média ponderada móvel e o PEPS refere-se à avaliação dos bens e não dispensa o controle dos estoques nem a apuração do consumo nos termos do art. 15. A alegada alta rotatividade das mercadorias não afasta essa obrigação e apenas reforça a ausência de controle adequado.

Também não procede a alegação, apresentada apenas no Recurso Voluntário, de que a auditora deveria ter solicitado a inclusão dos estoques após o recebimento das planilhas. Cabia à Recorrente comprovar o crédito, e não à Fiscalização suprir as deficiências de sua documentação. A referência aos dados do IBAMA é igualmente irrelevante, pois eles não fundamentaram a glosa.

Permanecem, ainda, as inconsistências verificadas no DCP. Os estoques inicial e final foram informados como zero em todos os meses, o que indicaria o consumo integral das aquisições e contradiz as próprias planilhas apresentadas. A receita de revenda não foi excluída da receita operacional bruta na Ficha 06A. Também não foram explicadas as diferenças apuradas entre julho e dezembro de 2015 e durante todo o exercício de 2016.

Quanto à nota fiscal nº 36, a justificativa apresentada é coerente. O CFOP 7501 corresponde à exportação de mercadoria adquirida com fim específico de exportação, sem industrialização e sem geração de crédito presumido. Esse esclarecimento, contudo, não afasta a glosa, pois a nota fiscal representa apenas uma das inconsistências identificadas.

Nego provimento.

3 – GLOSA DAS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

A Recorrente sustenta que a glosa das aquisições de pessoas físicas, correspondente a crédito de R\$ 793.200,88 sobre a base de R\$ 7.192.187,70 no trimestre, não possui fundamento legal.

Afirma que a Lei nº 10.276/2001 não criou nova restrição ao crédito e adotou terminologia semelhante à da Lei nº 9.363/96. A vedação decorreria apenas da IN SRF nº 23/97,

que teria extrapolado os limites legais. Invoca o REsp nº 993.164/MG e a Súmula nº 494 do STJ, que reconheceram o crédito sobre aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Menciona também o Parecer PGFN/CRJ nº 2.116/2011, o Ato Declaratório PGFN nº 14/2011 e precedentes do CARF no mesmo sentido.

O REsp nº 993.164/MG e a Súmula nº 494 do STJ reconheceram o direito ao crédito presumido, no âmbito da Lei nº 9.363/96, sobre aquisições realizadas de pessoas físicas e cooperativas. Há também precedentes do CARF, inclusive da Câmara Superior, que estendem esse entendimento ao regime da Lei nº 10.276/2001.

Ocorre que, conforme exposto no tópico anterior, a glosa deve ser mantida pela ausência de controle adequado dos estoques e pela impossibilidade de comprovação da certeza e da liquidez do crédito. A DRJ também examinou a exclusão das aquisições de pessoas físicas apenas de forma subsidiária.

Sem a demonstração do crédito em sua totalidade, não é possível reconhecer parcela vinculada às aquisições de pessoas físicas, ainda que se admitisse a tese jurídica defendida pela Recorrente.

Nego provimento.

4 – INCONSISTÊNCIAS DO DCP.

A Recorrente contesta as inconsistências apontadas no DCP, mas enfrenta apenas uma das três divergências identificadas pela Fiscalização.

Quanto à nota fiscal nº 36, emitida em 27 de janeiro de 2015, no valor de R\$ 740.629,00, afirma que utilizou o CFOP 7501, relativo à exportação de mercadoria adquirida com fim específico de exportação. Como a mercadoria não foi submetida à industrialização, não haveria direito ao crédito presumido, razão pela qual a operação não foi declarada. Sustenta ainda que não houve crédito apurado no primeiro trimestre de 2015.

A justificativa é adequada. As operações classificadas no CFOP 7501 não envolvem industrialização e, por isso, não integram a base do crédito presumido. Esse esclarecimento, contudo, não afasta as demais inconsistências apontadas pela Fiscalização.

A Recorrente não explicou a inclusão da receita de revenda de mercadorias não industrializadas na receita operacional bruta informada na Ficha 06A do DCP. Essa inclusão interfere diretamente na apuração do crédito e pode distorcer o resultado declarado.

Também não foram esclarecidos os valores de estoque inicial e final informados como zero em todos os meses. Esses dados indicariam o consumo integral das aquisições no próprio mês e contradizem os saldos constantes das planilhas apresentadas. A invocação do princípio do conservadorismo não explica essa divergência.

Permanecem ainda inconsistências nos valores informados para 2015. A Recorrente apurou saldo de R\$ 647.268,99, que não corresponde à diferença anual de R\$ 557.154,47 indicada em sua própria defesa. Também não foram esclarecidas as diferenças verificadas entre julho e dezembro de 2015 nem as divergências relativas ao exercício de 2016.

Assim, embora a explicação referente à nota fiscal nº 36 seja procedente, ela não afasta as demais inconsistências do DCP.

Nego provimento.

5 – DA CONCLUSÃO.

Ante o todo exposto, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges